

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESPECIALIZACION EN REVISORIA FISCAL Y AUDITORIA INTERNACIONAL

TRABAJO DE GRADO

ENSAYO ARGUMENTATIVO:
LABOR Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR FRENTE A LA DETECCION DE
ERRORES PROVENIENTES DE FRAUDES SEGÚN LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE AUDITORIA

Realizado por:
ANGELA PATRICIA GRAJALES BENITO

Presentado el:
31 DE MARZO DE 2016

LABOR Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR FRENTE A LA DETECCION DE ERRORES PROVENIENTES DE FRAUDES SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

En la última década, debido a los escándalos financieros, los usuarios de la información financiera han cuestionado fuertemente la existencia de las figuras de control interno y auditoría, y por ende los procedimientos utilizados en el desarrollo de sus labores. Sin embargo, la NIA 240¹ indica que los responsables de la prevención y detección del fraude son las personas del gobierno y la dirección de la entidad. A que se reduce entonces la labor del auditor y su responsabilidad en los aspectos de control internos y externos frente a la detección de errores de inexactitud material debida a fraudes.

Según Martínez R., cuando se habla de fraude, se relaciona con un concepto que tiene implicaciones legales, sin embargo, el auditor lo entenderá como la causa de errores intencionales de importancia relativa en los estados financieros, ya que el fraude puede presentarse como resultado de la presión que ejercen terceros sobre la administración o empleados para cumplir con metas establecidas, sobrepasando el control interno y principios y valores. La administración debe considerar que existe la posibilidad de que se sobrepasen controles o haya influencias que pueden afectar el proceso de la información financiera, donde se manipule la información presentando información falsa en los estados financieros. Es por esto que la entidad debe enfocarse a la prevención del fraude, lo que puede reducir la posibilidad que se presente, para esto debe crear controles en las diferentes áreas. Una manera efectiva es inculcar una conducta ética, actuar bajo los principios tanto personales como profesionales, creando así una cultura de honestidad e integridad en el personal.

¹ NIA 240 Responsabilidades Del Auditor En La Auditoría De Estados Financieros Con Respecto Al Fraude

De acuerdo con las normas internacionales de auditoría, el auditor debe obtener una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo, estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude o error, trabajando bajo los principios fundamentales del código de ética, y con juicio profesional y escepticismo profesional.

Sin embargo, siempre existe una posibilidad de que no se puedan detectar por completo las representaciones erróneas, y es mayor el riesgo de no detectar un error resultado de fraude, que un error por equivocación, debido a que cuando se trata de fraude que implica información financiera fraudulenta se presenta acciones más sofisticadas para ocultarlo, como lo son la falsificación, no registro de transacciones, colusión, omisión intencional, alteración de registros e incluso errores intencionales dentro del fraude. Cuando se trata de malversación de activos, lo que implica robo de activos de la entidad, pueden presentarse desfalcos, robo de activos físicos o propiedad intelectual, pagos por bienes y servicios no recibidos y uso de activos para fines personales.

En contravía a lo anterior, García Benau & Vico Martínez (2003) consideran que los escándalos financieros nacen de los fracasos empresariales, con intenciones dolosas, generalmente precedidos de ampliaciones de capital, inversiones en sectores de riesgo e informes financieros limpios por parte de los auditores, que concluyen en manipulación contable y enriquecimiento personal que desbordan en información los medios de comunicación, dando a entender que los auditores son los culpables de que se presenten errores e inexactitudes en los informes financieros al permitir que sean ocultos, alterando la realidad financiera de las empresas.

Es por esto que, de cara a la restitución de la confianza por parte de las firmas de auditoría y los auditores independientes, se ha venido fortaleciendo la

Auditoría Basada en Riesgos, que para Griffiths (2009) no es otra cosa que un proceso, un acercamiento, una metodología y una actitud en torno al tema, es decir, consiste en auditar las partes que realmente importan en la organización, o aquellas áreas que presentan mayores riesgos. En otras palabras, es la auditoría de controles como la función más importante del auditor. Pero no hay una mejor manera de auditar los controles, que haciéndolo desde el conocimiento del cliente y su entorno, elaborando minuciosamente su plan de trabajo, todo esto enmarcado en el alcance de la NIA 315².

Por tales motivos, a continuación, se abordarán las labores y responsabilidades del auditor en los aspectos de control internos y externos frente a la detección de errores de incorrección material debida a fraudes bajo la luz de las normas internacionales de auditoría (NIA), a fin de identificar el alcance de su trabajo y los límites para la ejecución de su papel dentro de las organizaciones; y con base en esto definir una posición frente a la argumentación de los autores antes expuestos:

Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros

Las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en auditorías de estados financieros están contempladas en la Norma Internacional de Auditoría 240, en la que se menciona la de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Esta norma se puede considerar como una guía para el auditor con respecto a los procedimientos que debe aplicar cuando se encuentra en situaciones que son motivo de sospecha o se determina que hay fraude:

² NIA 315 Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material Mediante el Conocimiento de la Entidad y de su Entorno

Identificación y valoración de los riesgos: El auditor debe obtener conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. Al hacerlo, el auditor puede llegar a saber que la dirección ha decidido conscientemente aceptar algunos riesgos. Esta información resulta útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Evaluación de la evidencia: Se requiere que el auditor evalúe si la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas. Esta evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes.

Comunicación a la dirección y a las entidades reguladoras: Si el auditor obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude es importante que éste hecho se ponga en conocimiento de la dirección aunque la cuestión pueda considerarse intrascendente. Aunque el auditor deba preservar la confidencialidad de la información del cliente, en determinadas circunstancias este deber puede quedar invalidado por la normativa legal ya que se establece el deber de informar de la existencia de un fraude a las autoridades de supervisión, incluso cuando la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

Así mismo, el auditor e responsable de mantener el escepticismo profesional durante la auditoría, ya que puede existir la posibilidad de que la dirección y el gobierno de la entidad eludan los controles y que los procedimientos

de autoría diseñados dentro de la empresa para detección de errores pueden no sean eficaces para la detección del fraude.

De igual forma, el auditor dentro de la identificación de los riesgos debe tener en cuenta aspectos como la destreza del ejecutor del fraude, la frecuencia y la manipulación, entre otros, para detectarlo; además debe detectar los aspectos importantes durante la auditoria que presenten más riesgo de tener errores de importancia relativa debida a fraude. Pero resulta más difícil, cuando la administración está involucrada en el fraude, por el acceso directo que tiene sobre estados financieros, aumentando el riesgo de que se presente información fraudulenta y de que no se realicen los procedimientos de control; este se puede considerar como un riesgo de importancia relativa. Es por esto que las normas internacionales de auditoria están diseñadas para ayudar al auditor a detectar y evaluar estos riesgos.

Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material

El auditor tiene la responsabilidad de identificar y valorar los riesgos de inexactitud material tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad, esta responsabilidad está contemplada en la Norma Internacional de Auditoría 315 con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de controles sobre los riesgos valorados de inexactitud material.

La entidad y su entorno: El entorno en el que operan las empresas y cada uno de sus procesos, presentan riesgos que pueden causar errores en los estados financieros que son objeto de auditoría, por lo que, según Cordoba Vital, el auditor externo tiene la tarea de realizar las siguientes actividades:

- Identificar riesgos.
- Evaluar su susceptibilidad a errores en la información financiera, incluyendo errores o fraudes.
- Evaluar los controles que la empresa ha puesto a funcionar para minimizar los riesgos.
- Diseñar procedimientos de auditoría que pongan a prueba estos controles.

Estas actividades sirven como evidencia del proceso realizado dentro del trabajo de auditoría y permite que se tenga un adecuado entendimiento de los siguientes asuntos:

- Factores externos que afectan la entidad y que son inherentes a la industria a la cual pertenece, los organismos reguladores a los que está sujeta, y normas aplicables a su actividad, que le afectan.
- La naturaleza de sus operaciones, la estructura de gobierno corporativo, la estructura de la entidad y cómo está financiada.
- Las políticas contables, si son adecuadas y aplican según las utilizadas en la industria a la que pertenece la entidad.
- Los objetivos y estrategias de la entidad y los riesgos de negocio que puedan convertirse en riesgo de error material.

Esto ayuda en la labor del auditor a conocer los tipos de transacciones, las cuentas de balance y las revelaciones que espera que contengan los estados financieros que se van a auditar.

El control interno de la entidad: Debe ser la base para decidir qué procedimientos de auditoría aplicar en la empresa, así como la oportunidad y alcance de los mismos. El auditor debe tener en cuenta que pueden existir

controles al interior de la organización que no sean relevantes para una auditoría, pero que si estén relacionados con la información financiera. Considerar si un control, de manera individual o en combinación con otros es relevante para la auditoría, es una cuestión de juicio profesional del auditor, ya que, como lo define Estupiñan (2006), deben proporcionar una seguridad razonable, más que absoluta, de que se lograrán los objetivos definidos por la entidad.

Cuando el auditor ha comprendido y entendido los controles que son relevantes para una auditoría, éste evaluará el diseño de esos controles y determinará y probará si han sido puestos en funcionamiento, para lo cual aplicará los procedimientos de auditoría que considere adecuados en las circunstancias que deben complementarse con preguntas hechas al personal de la entidad. El auditor debe obtener un adecuado entendimiento de la estructura de control interno y de sus componentes, implantado en una entidad, como sigue:

Ambiente de control

Es la actitud de la gerencia frente al Control Interno, da las pautas para una entidad, que a su vez genera conciencia de control de sus empleados y demás colaboradores. En este elemento se fundamentan los demás componentes del control interno, generando parámetros de disciplina y estructura. Incluye aspectos como la integridad, valores éticos y competencia en el personal de la compañía, para Mantilla (2007) el ambiente de control tiene una influencia profunda en la manera como se estructuran las actividades del negocio, se establecen los objetivos y se valoran los riesgos. Esto es cierto no solamente en su diseño, sino también en la manera cómo opera en la práctica.

El ambiente de control está influenciado por la cultura de la entidad, dentro de este tiene gran importancia la conciencia de control de su gente, y la forma en

la que la administración es capaz de incluir en el personal para que vele por el control dentro de la entidad. Las entidades se esfuerzan por tener gente con capacidades acorde a sus necesidades, inculcan actitudes de integridad y conciencia de control a todo el personal que colabora con la entidad, establecen las políticas y procedimientos apropiados, incluyen un código de conducta escrito en forma regular, este código fomenta la participación de los valores y el trabajo en equipo, con el fin de obtener los objetivos de la entidad

Evaluación de riesgos

El riesgo es la posibilidad de que existan errores en los procesos de la compañía. El riesgo de Auditoría es la probabilidad que el Auditor emita un informe que no se acople a la realidad de la entidad auditada por la existencia de errores significativos que no fueron encontrados. De acuerdo con la NIA 6 “Evaluación del riesgo y control interno”, se debe elaborar una evaluación de los riesgos inherente y de control para los puntos importantes que se presentan ya sea a nivel de estados financieros, como de procesos administrativos y financieros.

Estos riesgos en un sistema de información pueden tener un efecto general o un efecto específico por cuenta en la probabilidad de representaciones o exposiciones erróneas importantes, tales como riesgos que pueden resultar de deficiencias en actividades generales del Sistema de control o limitaciones en el acceso a la información, no permita determinar el riesgo real al que está expuesta la compañía.

Para la valoración del riesgo se deben tener establecidos los objetivos, ya que los riesgos amenazan el cumplimiento de estos, por lo que la gerencia deberá tomar las acciones necesarias para identificar los riesgos y tomar las acciones necesarias para manejarlos.

Actividades de control

Mantilla (2007) define las actividades de control como las políticas, procedimientos, y acciones de las personas para implementarlas y ayudar a asegurar de que se están llevando a cabo las directivas administrativas identificadas como necesarias para manejar los riesgos. Las actividades de control se pueden dividir en tres categorías, basadas en la naturaleza de los objetivos de la entidad con los cuales se relaciona: operaciones, información financiera, o cumplimiento.

Las actividades de control son implementados por la administración para el uso eficiente de los recursos, a través de políticas y reglamentos que permiten controlar que se lleven a cabo las instrucciones de la administración de la empresa y se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados en el camino para conseguir los objetivos y metas propuestas en la entidad. Las actividades de control se deben establecer en todos los niveles de la organización y actividades como verificaciones, conciliaciones, análisis de la eficacia, segregación de funciones, etc.

De acuerdo con la NIA 6 “Evaluación del riesgo y control interno” la entidad debería obtener suficiente comprensión de los procedimientos de control para desarrollar el plan de ejecución de los procesos para la evaluación del Sistema de Control Interno. Al obtener esta comprensión se debe considerar el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si se necesita alguna comprensión adicional sobre los procedimientos, ya que al estar estos integrados con el ambiente de control, nos permitirán conocer cuáles son los procesos o el plan a seguir.

Información y comunicación

Este elemento hace referencia a la visualización que se debe dar a la administración de los hallazgos encontrados a través de la evaluación de Control Interno, esta información debe ser proporcionada en forma oportuna de tal manera que se pueda tomar las medidas correctivas pertinentes. Los sistemas de información generan reportes, con información relacionada con el cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos, que hace posible controlar las actividades de la entidad tanto internas como las externas que le puedan afectar.

Supervisión

Es el seguimiento que se realiza a los procesos implementados para un adecuado Control Interno. Los sistemas de control interno requieren de un proceso que supervise su adecuado funcionamiento. Esto se consigue mediante actividades de evaluaciones periódicas y seguimiento continuo. Es necesario realizar las actividades de supervisión para asegurar que el proceso funcione según lo previsto. El alcance y frecuencia del monitoreo depende de los riesgos que se deben controlar y del grado de confianza que genera los controles implementados. El monitoreo se aplica para todas las actividades en una organización, así como se puede aplicar para los contratistas externos.

Riesgos Valorados por el Auditor

La responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor, está

contemplada en la Norma Internacional de Auditoría 330 con el objetivo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a dichos riesgos.

Durante el proceso de auditoría de estados financieros, se deben evaluar y diseñar los procedimientos que den respuesta a los riesgos identificados, que afecten a los estados financieros en su conjunto. Por lo tanto, se requiere de una respuesta adecuada mediante la aplicación de procedimientos específicos.

Evaluación de la evidencia: La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo, a medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría planificados, ya que puede obtener información que difiera de la información en la cual se basó la valoración del riesgo.

Según como lo establece la norma (Decreto 302, 2015)³, en el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos permitieron identificar casos específicos de fraude o error.

³ Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.

En conclusión, la labor del auditor y su responsabilidad en los aspectos de control internos y externos frente a la detección de errores de inexactitud material debida a fraudes, contenidas en las normas internacionales de auditoría se reducen básicamente a identificar y evaluar los riesgos en los estados financieros, obteniendo la evidencia suficiente y apropiada, para que la administración pueda diseñar e implementar los procedimientos necesarios para minimizar el riesgo.

De igual forma, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos identificados. El alcance debe ser proporcional al nivel de riesgo, es decir, si aumenta el riesgo de errores de importancia relativa, la cantidad de procedimientos y controles a revisar debe aumentar.

Por lo tanto, es de vital importancia el conocimiento y aplicación de estas normas en el ejercicio de esta profesión, no solo por la normalización uniforme y consistente de los estándares de contabilidad a nivel internacional, sino también para que el auditor se apropie de sus funciones y así mismo las dé a conocer a sus clientes a fin de que sean identificadas las labores y responsabilidades de ambas partes para evitar la omisión de oficios que puedan dar origen a fraudes y desencadenen los escándalos financieros que tanto han dañado la confianza en el auditor.

Finalmente, al concluir esta investigación se hace necesario cuestionar la independencia del auditor en el desarrollo de sus funciones, ya que, si la norma define las responsabilidades tanto del auditor como de la administración y

gobernación de la entidad, ¿por qué se siguen presentando fraudes financieros en los que se involucra directamente al auditor?, acaso ¿es el desconocimiento de la norma lo que permite que los contadores y auditores no establezcan controles y no efectúen revisiones constantes a la contabilidad?, siendo este un hecho hipotético, ya que las empresas relacionadas en los últimos escándalos por fraudes financieros cuentan con el trabajo de firmas tan reconocidas a nivel mundial como lo es Gran Thornton; o ¿es la falta de ética en los profesionales lo que les permite ayudar a la gerencia a tramitar el fraude?. Pueden existir muchos motivos que nos conduzcan al origen de estos hechos, pero realmente ¿qué es lo que está faltando en las bases de la profesión contable para que esto no siga sucediendo?, y se pueda recuperar en algo la confianza en su labor y se le de crédito al aporte que realizan a la sociedad.

Referencias

- Cordoba Vital, R. G. *Auditool*. Recuperado el 26 de marzo de 2016, de <http://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/323>
- Decreto 302, Ministerio de Industria y Comercio, 20 de febrero de 2015.
- Estupiñan, G. R. (2006). *Control Interno y Fraudes con base en ciclos transaccionales: Analisis del Informe COSO I y II* (2 ed.). Bogota: ECOE Ediciones .
- Garcia Benau, M. A., & Vico Martines, A. (2003). Los escándalos financieros y la auditoría: Pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *R.V.E.H.(7-I)*, 25-48.
- Griffiths, P. (2009). *Auditoria basada en riesgos*.
- Mantilla B, S. A. (2007). *Control Interno: Informe COSO*. Bogota: ECOE Ediciones.
- Martinez R., V. *Auditool*. Recuperado el 26 de marzo de 2016, de <http://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/1828>
- Normas Internacionales de Auditoría, Sec. 240, 315 y 330.